



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

Т. ЪАРЕТА

представено на 27 януари 2022 година¹

Дело C-607/20

GE Aircraft Engine Services Ltd

срещу

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(Преюдициално запитване от First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен съд, данъчно отделение, Обединено кралство))

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност — Прехвърляне на ваучери като облагаема сделка — Член 26, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС —

Понятие за „лични нужди или за нуждите на неговия персонал или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето“ — Безвъзмездно предоставяне на ваучери на персонала като част от система за награждаване на служителите“

I. Въведение

1. Настоящото дело е многопластово. Външната обвивка е самото тълкуване, което First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен съд, данъчно отделение, Обединено кралство) иска във връзка със спор относно задължението за начисляване на ДДС по извършвани доставки, изразяващи се в безвъзмездно прехвърляне на ваучери от данъчнозадължено лице на неговия персонал. Запитващата юрисдикция не е сигурна дали това прехвърляне трябва да се счита за доставка за „лични нужди [или за нуждите на неговия персонал] или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето“ по смисъла на член 26, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112/ЕО².

2. Под повърхността на този спор обаче се крие проблем с данъчната неутралност. Всъщност, ако се приеме, че разглежданата сделка попада в обхвата на член 26, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, ще трябва *двукратно* да се начислява ДДС върху стойността на един и същ ваучер. Това ще става веднъж в момента на прехвърлянето на ваучера от данъчнозадълженото лице на неговия персонал и втори път при използването на произтичащото от ваучера право (за получаване на стоки или услуги от избран търговец на дребно).

¹ Език на оригиналния текст: английски.

² Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

3. Това дава повод на Съда в отговора си на въпросите на запитващата юрисдикция да уточни кога са изпълнени правните условия за изискуемост на ДДС по отношение на ваучери за покупка като разглежданите по настоящото дело.

II. Правна уредба

4. Приложното поле на Директивата за ДДС е определено в член 2, параграф 1 от нея. В буква в) от този член се предвижда, че на облагане с ДДС подлежи „доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.

5. Съгласно член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС понятието „доставка на стоки“ е определено като „прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещь като собственик“, докато съгласно член 24, параграф 1 от Директивата „доставка на услуги“ означава „всяка сделка, която не представлява доставка на стоки“.

6. Член 26, параграф 1 от Директивата за ДДС гласи следното:

„Всяка от следните сделки се третира като възмездна доставка на услуги:

[...]

б) безвъзмездната доставка на услуги, извършена от данъчнозадълженото лице, за негови лични нужди [или за нуждите на неговия персонал] или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето“³.

7. Член 62, параграф 1 от Директивата за ДДС определя данъчното събитие като „обстоятелство, по силата на което се изпълняват правните условия, необходими за настъпването на изискуемостта на ДДС“. Съгласно член 63 от Директивата „[д]анъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени“.

III. Фактите, главното производство и преюдициалните въпроси

8. GE Aircraft Engine Services Limited (наричано по-нататък „жалбоподателят“) е дружество, което обслужва и поддържа турбореактивни двигатели в Обединеното кралство. То е част от групата дружества General Electric (наричана по-нататък „GE“) — американски многонационален конгломерат.

9. Жалбоподателят прилага програма, наречена „Above & Beyond“, която представлява система за отличаване на служителите. В рамките на тази програма всеки служител на жалбоподателя може да номинира друг служител, за когото счита, че с действията си е заслужил специално отличие в съответствие с изискванията на програмата.

³ За пълнота ще отбележа, че в съответствие с член 26, параграф 2 от Директивата за ДДС „[д]ържавите членки могат да дерогират от разпоредбите на параграф 1, при условие че такава дерогация не води до нарушаване на конкуренцията“. По настоящото дело няма данни Обединеното кралство да е използвало тази възможност.

10. Програмата Above & Beyond има различни наградни равнища. Авторът на номинацията трябва да посочи подходящото равнище и да обясни защо номинираното лице е заслужило наградата. Предмет на настоящото дело е само средното равнище на тази наградна система. На това равнище след вътрешен процес на одобрение номинираното лице получава ваучер за покупка.

11. Когато получената награда е ваучер за покупка, на номинираното лице се изпраща линк към уебсайт, управляван от Globoforce Limited (наричано по-нататък „Globoforce“) — доставчик на услуги за социално отличаване. На уебсайта на Globoforce спечелилият служител може да избере ваучер за покупка от редица посочени (и участващи) търговци на дребно. Веднъж избран, ваучерът може да бъде използван само при избрания търговец на дребно.

12. Предоставянето на ваучерите от Globoforce на служителя става по следния начин. Първо, Globoforce купува ваучерите директно от съответните търговци на дребно и ги продава на GE в Съединените щати (наричано по-нататък „GE US“). Впоследствие GE US ги продава на дружеството майка на групата GE, също установено в Съединените щати (наричано по-нататък „GE HQ“). След това GE HQ извършва трансгранична доставка на тези ваучери за няколко членове на групата GE в Обединеното кралство. Всяко от тези лица, включително жалбоподателят, в качеството си на работодател предоставя ваучерите на номинираните служители в рамките на програмата Above & Beyond.

13. Понеже ваучерите се доставят от лица извън Европейския съюз, жалбоподателят начислява ДДС върху получените доставки на ваучери от GE HQ по механизма за обратно начисляване и си възстановява съответната сума от компетентните данъчни органи.

14. Когато награденият служител използва предоставения му ваучер, за да закупи стоки или услуги, участващият търговец на дребно начислява ДДС за извършената доставка върху стойността на ваучера.

15. На 20 декември 2017 г. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Данъчна и митническа администрация на Обединеното кралство, наричана по-нататък „ответникът“) издава на жалбоподателя акт за установяване на допълнителни данъчни задължения в размер на 332 495 британски лири (GBP) (приблизително 374 389 EUR) за периода от декември 2013 г. до октомври 2017 г. за недеклариран ДДС върху стойността на ваучерите, предоставяни по програмата Above & Beyond.

16. Тъй като има съмнения относно тълкуването на член 26, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен съд, данъчно отделение, Обединено кралство) решава да спре производството и да отправи следните преюдициални въпроси до Съда:

„1) Когато данъчнозадължено лице предоставя на свои служители ваучери за покупка при трети лица — търговци на дребно, като част от програма за отличаване на най-добрите служители, представлява ли това доставка „за негови лични нужди [или за нуждите на неговия персонал] или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето“, по смисъла на член 26, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС?

- 2) От значение ли е за отговора на първия въпрос обстоятелството, че с предоставянето на ваучерите за покупка в полза на персонала данъчнозадълженото лице преследва цел, която има отношение към икономическата му дейност?
- 3) От значение ли е за отговора на първия въпрос обстоятелството, че предоставяните на членовете на персонала ваучери за покупка служат за техни нужди и могат да бъдат използвани за лични цели на членовете на персонала?“.

17. Запитващата юрисдикция посочва, че настоящото дело е водещо за още няколко дела по жалби на други 19 членове на групата GE във връзка с аналогични обстоятелства.

18. Писмени становища по делото подават жалбоподателят и Европейската комисия. Тези страни представят и устни становища в съдебното заседание, проведено на 24 ноември 2021 г.

IV. Анализ

19. Настоящото заключение е структурирано по следния начин. Започвам с тълкуването на член 26, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС и въз основа на това отговарям на въпросите, поставени от запитващата юрисдикция (раздел А). Както обаче ще обясня, в настоящия случай това може да доведе до двукратно начисляване на ДДС върху стойността на едни и същи ваучери. В този смисъл ще поставя въпроса дали прехвърлянето на тези ваучери изобщо представлява данъчно събитие (раздел Б).

А. Услуги, предоставяни за лични нужди или за цели, различни от икономическата дейност на данъчнозадълженото лице

20. Накратко казано, запитващата юрисдикция иска да се установи дали безвъзмездното прехвърляне на ваучери от данъчнозадължено лице на неговия персонал в рамките на система за отличаване на персонала като разглежданата по настоящото дело следва да се облага с ДДС като възмездна доставка на услуги, както изисква член 26, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС.

21. Решението на този въпрос изисква тълкуване на съдържанието се в посочената разпоредба понятие „за негови лични нужди [или за нуждите на неговия персонал] или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето“.

22. Затова първо ще се спра на тълкуването на това понятие (подраздел 1), след което ще отговоря на конкретните въпроси, поставени от националната юрисдикция (подраздел 2).

1. Правилата за определяне на „целите, различни от икономическата дейност“

23. Съгласно член 26, параграф 1 от Директивата за ДДС две хипотези трябва да се третира като възмездна доставка на услуги. Първата се отнася до употребата на стоки, които са част от стопанските активи, за лични нужди на данъчнозадълженото лице или за нуждите на неговия персонал, или по-общо за цели, различни от икономическата дейност

на лицето. Втората се отнася до безвъзмездната доставка на услуги, извършена от данъчнозадълженото лице „за негови лични нужди [или за нуждите на неговия персонал] или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето“.

24. В настоящия случай става дума за безвъзмездна доставка на услуги. В началото следва да се уточни, че страните не спорят, че е налице доставка на услуги, нито че услугите са доставени безвъзмездно. Единственият спорен въпрос е дали тези услуги са доставени за лични цели, или пък за целите на икономическата дейност.

25. В това отношение следва да се припомни, че обикновено *безвъзмездната* доставка на услуги попада извън обхвата на Директивата за ДДС⁴. В член 26, параграф 1, буква б) обаче е предвидено изключение от това общо правило⁵. Както посочва Комисията в съдебното заседание, тази разпоредба създава правната фикция, че някои сделки, въпреки че се извършват безвъзмездно, все пак попадат в обхвата на системата на ДДС.

26. Като причина за въвеждането на това изключение се посочват съображения за справедливост и неутралност на данъка. Целта на член 26, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС е да се предотврати рискът данъчнозадълженото лице да употребява за лични нужди стоки или услуги на своето предприятие и така да извлича предимство спрямо обикновения потребител, който понася тежестта на данъка, начислен на предходните етапи от търговската верига⁶. Всъщност за разлика от данъчнозадълженото лице потребителят няма възможност да продължи фигуративната верига от сделки (получени доставки), за да прехвърли данъчната тежест „по-нататък“⁷.

27. Накратко, член 26, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС следва да гарантира, че когато действа извън границите на икономическата си дейност, данъчнозадълженото лице ще се смята за краен потребител за целите на ДДС.

28. За целта член 26, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, така както го разбирам, на първо място третира всички безвъзмездни доставки на услуги като доставки за *лични нужди* на данъчнозадълженото лице или на неговия персонал. По този начин тези сделки се приравняват на други (несвързани с икономическата дейност) възмездни доставки на услуги, в резултат на което данъчнозадълженото лице трябва да начислява данък за тези извършвани доставки.

29. Следователно, ако услугите се доставят безвъзмездно, данъчнозадълженото лице по принцип се счита за краен потребител. На второ място обаче, член 26, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС предвижда, че за безвъзмездната доставка на услуги може все пак да се приеме, че *не е* извършена за лични нужди (и съответно възмездна доставка на услуги), ако е използвана за целите на *икономическата дейност* на данъчнозадълженото лице⁸.

⁴ Срв. член 2, параграф 1 от Директивата за ДДС и решения от 5 февруари 1981 г., Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, т. 14) и от 1 април 1982 г., Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, т. 10).

⁵ Решение от 11 декември 2008 г., Danfoss и AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, т. 26).

⁶ Вж., наред с други, решения от 8 март 2001 г., Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, т. 27), от 23 април 2009 г., Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, т. 41) и от 9 юли 2015 г., Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, т. 21).

⁷ Вж. например решение от 27 юни 1989 г., Kühne (50/88, EU:C:1989:262, т. 12). Вж. също съображение 30 от Директивата за ДДС. В този смисъл вж. също решения от 16 октомври 1997 г., Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, т. 25), от 20 януари 2005 г., Hotel Scandic Gässabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, т. 23) и от 11 декември 2008 г., Danfoss и AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, т. 46—48).

⁸ Вж. член 26, параграф 1, първа алинея от Директивата за ДДС.

30. Как обаче се определя това?

31. Според жалбоподателя следва да се вземе предвид субективното намерение, с което данъчнозадълженото лице извършва безвъзмездната доставка на стоки или услуги. В този смисъл, ако данъчнозадълженото лице достави безвъзмездно услуга със *стремежа* да подпомогне икономическата си дейност, тази услуга следвало да се разглежда като извършена за целите на икономическата дейност по смисъла на член 26, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС. Поради това икономическите политики на данъчнозадълженото лице, които са предназначени косвено да повишат производителността на персонала чрез подобряване на удовлетвореността и ангажираността на служителите, следва според жалбоподателя да се признаят за попадащи в обхвата на понятието „цели на икономическата дейност“.

32. Както обясних в точка 28 от настоящото заключение, отправната постановка в член 26, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС е, че *всички* безвъзмездни доставки на услуги, извършени от данъчнозадължено лице в полза на неговия персонал, се считат за доставки на услуги за цели, различни от икономическата дейност на лицето. Следователно на този етап от анализа не се извършва оценка на конкретната разглеждана сделка. Съответно по силата на тази постановка за третирането на конкретна сделка по член 26, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС е без значение дали данъчнозадълженото лице субективно е възнамерявало да предначини доставката за целите на икономическата си дейност, или за лични нужди. Ако доставката е безвъзмездна, Директивата за ДДС приема, че е предназначена за лични нужди.

33. Конкретните характеристики на сделката придобиват значение само когато данъчнозадълженото лице иска да докаже, че конкретна сделка, попадаща в обхвата на член 26, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, всъщност не е извършена за лични нужди, а за целите на икономическата дейност. Двете основни решения, в които се тълкува тази разпоредба — *Fillibeck*⁹ и *Danfoss и AstraZeneca*¹⁰, сочат, че Съдът определя дали доставката е предназначена за целите на икономическата дейност, като проверява дали предоставената услуга (която в онези случаи е била безплатен превоз и съответно безплатен обяд) „е необходима“, или „се налага“, с оглед на изискванията на *икономическата дейност на конкретното данъчнозадължено лице*¹¹.

34. Не мога да отрека, че акцентът върху термина „необходим“ може да се тълкува като внасящ известен елемент на субективност. По същество това твърди жалбоподателят и такова би било естественото разбиране на тази дума. Според мен обаче трябва да се погледне отвъд чисто езиковото ѝ значение и да се разгледа в по-широк контекст предложеният от жалбоподателя подход.

35. Всъщност, ако за критерий се приеме твърдението на данъчнозадълженото лице, че намеренията му са били свързани с икономическата му дейност, би се оказало, че отделното данъчнозадължено лице ще може да решава кога дадена сделка се извършва за целите на икономическата дейност и съответно не подлежи на облагане. Вследствие на това съдилищата биха били поставени в неудобното положение да изследват тези икономически решения по отношение на тяхната истинска необходимост. Нещо повече,

⁹ Решение от 16 октомври 1997 г. (C-258/95, EU:C:1997:491).

¹⁰ Решение от 11 декември 2008 г. (C-371/07, EU:C:2008:711).

¹¹ Вж. в това отношение решения от 16 октомври 1997 г., *Fillibeck* (C-258/95, EU:C:1997:491, т. 29) и от 11 декември 2008 г., *Danfoss и AstraZeneca* (C-371/07, EU:C:2008:711, т. 59).

ако значението на термина „необходимост“ се остави на субективното тълкуване на данъчнозадълженото лице по ДДС, това би довело до нерационалния резултат, че две данъчнозадължени лица с идентични облагаеми доставки в хода на идентична дейност биха могли независимо от това да стигнат до различни заключения за „необходимостта“ от дадена услуга. Това би създавало възможност за изключване на иначе облагаеми сделки от обхвата на Директивата за ДДС. Очевидно е, че подобен резултат не може да е съвместим със стриктното тълкуване, което Съдът възприема по отношение на тази разпоредба¹².

36. Ето защо считам, че решенията *Fillibeck*¹³ и *Danfoss и AstraZeneca*¹⁴ подхождат към тълкуването на „необходимостта“ от дадена сделка от гледна точка на два обективно определени признака: първо, наличието на връзка между безвъзмездно предоставяната услуга и икономическата дейност на данъчнозадълженото лице и второ, наличието на контрол върху използването на тази услуга, за да се гарантира, че тя действително се използва във връзка със или за развитие на икономическата дейност на данъчнозадълженото лице.

37. Първият признак гарантира, че въпросната услуга се предоставя с оглед на икономическата дейност на данъчнозадълженото лице¹⁵. Както обаче отбелязва жалбоподателят в становището си и в съдебното заседание, това изискване не може да се тълкува стриктно, така че да налага дейността на лицето да е невъзможна без тази услуга.

38. Независимо от това, изискването за необходимост не може и да обхваща всяка услуга, която обикновено е свързана общо с всеки вид икономическа дейност. В този смисъл превозът на служителите до и от работното място, разбира се, е необходим за организиране на работата. Сам по себе си обаче той не се счита за „цел на икономическата дейност“ по смисъла на член 26, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС. Следователно той не може да се предлага безплатно и да не подлежи на облагане с ДДС. Когато в решение *Fillibeck*¹⁶ приема, че безплатното предоставяне на услуги по превоз се извършва за целите на икономическата дейност, Съдът свързва тази услуга с „особеностите на строителните фирми“¹⁷. Поради това при тези специфични обстоятелства услугата е „необходима“, макар Съдът да не счита, че превозът до и от работното място е необходим в традиционния смисъл на думата.

39. В решение *Danfoss и Astra Zeneca*¹⁸ не са констатирани такива отраслово специфични квалифициращи критерии. Съдът обаче отбелязва, че „особеностите на организацията на предприятието“ трябва да показват, че въпросните безвъзмездни доставки не се извършват за цели, различни от икономическата дейност на лицето¹⁹. Затова той все пак приема, че безплатният обяд е служел на целите на икономическата дейност, тъй като е

¹² Вж. в този смисъл решенията от 16 октомври 1997 г., *Fillibeck* (C-258/95, EU:C:1997:491, т. 26 и 29) и от 11 декември 2008 г., *Danfoss и AstraZeneca* (C-371/07, EU:C:2008:711, т. 57 и 58).

¹³ Решение от 16 октомври 1997 г. (C-258/95, EU:C:1997:491).

¹⁴ Решение от 11 декември 2008 г. (C-371/07, EU:C:2008:711).

¹⁵ Вж. в този смисъл решенията от 11 юли 1991 г., *Lennartz* (C-97/90, EU:C:1991:315, т. 21), от 8 март 2001 г., *Bakcsi* (C-415/98, EU:C:2001:136, т. 29), от 23 април 2009 г., *Puffer* (C-460/07, EU:C:2009:254, т. 46) и от 22 март 2012 г., *Клуб* (C-153/11, EU:C:2012:163, т. 38—41). Вж. също заключенията на генералния адвокат Mengozzi по дело *Astra Zeneca UK* (C-40/09, EU:C:2010:218, т. 65) и по дело *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2008:769, т. 46).

¹⁶ Решение от 16 октомври 1997 г. (C-258/95, EU:C:1997:491).

¹⁷ Пак там, точка 32.

¹⁸ Решение от 11 декември 2008 г. (C-371/07, EU:C:2008:711).

¹⁹ Пак там, точка 63.

бил тясно свързан със специфичната организация на икономическата дейност на данъчнозадълженото лице (става дума за безплатен обяд, предлаган само по време на конкретни делови срещи)²⁰.

40. По същия начин, макар и да не може да се отрече, че повишената ефективност, произтичаща от по-голямата удовлетвореност на служителите, има връзка с икономическата дейност на данъчнозадълженото лице, тази връзка е *обща* и следователно недостатъчно специфична за конкретните особености на икономическата дейност на данъчнозадълженото лице, точно както осигуряването на превоз и храна за служителите е в общ интерес на всяка икономическа дейност. Следователно безплатните подаръци, които мотивират служителите, не се различават от безплатната храна или безплатния превоз. Те просто не попадат в обхвата на свойственото за член 26, параграф 1, буква б) от Директивата понятие „цели на икономическата дейност“, освен ако може да се установи, че особеностите на организацията на икономическата дейност на данъчнозадълженото лице или някои други специфични обстоятелства са годни да наложат „необходимост“ от предоставянето на безплатни услуги и така да изместят тези услуги от сферата на личните нужди към понятието „цели на икономическата дейност“.

41. Вторият признак — наличието на контрол — гарантира, че през цялото време на предоставянето ѝ въпросната услуга остава свързана с икономическата дейност на данъчнозадълженото лице. Наличието на контрол се преценява обективно. В това отношение трябва да се докаже, че данъчнозадълженото лице винаги *самò* определя крайното предназначение на услугата²¹. Така в решение Fillibeck²² е установен контрол у строителното дружество, защото то определя маршрутите и графика на превоза, без служителите му да имат избор в това отношение²³. По подобен начин в решение Danfoss и AstraZeneca²⁴ се констатира, че съответните работодатели определят времето, мястото и повода за предоставяне на безплатната храна за служителите при някои делови срещи²⁵.

42. Както отбелязва жалбоподателят, наистина признакът наличие на контрол сам по себе си не изключва възможността служителят да извлича определена лична полза от употребата на стоки или услуги, предоставяни безплатно от неговия работодател. Действително е удобно и икономически изгодно да се ползва безплатен превоз от и до труднодостъпно работно място, както и да се получават сандвичи по време на дълги или важни делови срещи. Същевременно фактът, че служителят извлича полза от определена безплатно предоставяна от работодателя му услуга (включително, както в обичайния случай, от отоплението, мерките за обща безопасност на работното място и офис обзавеждането), сам по себе си не означава, че съответните стоки и услуги не служат или служат в по-малка степен „за целите на икономическата дейност“²⁶. В крайна сметка

²⁰ Пак там, точки 59 и 60.

²¹ Вж. по аналогия решение от 17 юли 2014 г., BCR Leasing IFN (C-438/13, EU:C:2014:2093, т. 26).

²² Решение от 16 октомври 1997 г. (C-258/95, EU:C:1997:491).

²³ Пак там, точка 22, и заключението на генералния адвокат Léger по дело Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:19, т. 44).

²⁴ Решение от 11 декември 2008 г. (C-371/07, EU:C:2008:711).

²⁵ Пак там, точки 53 и 60.

²⁶ Решения от 16 октомври 1997 г., Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, т. 30) и от 11 декември 2008 г., Danfoss и AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, т. 62).

данъчнозадълженото лице определя и контролира предоставянето на тези режимни услуги. Всички произтичащи от тях субективни ползи за служителите са само съпътстващи спрямо „основната“ доставка на въпросните стоки или услуги²⁷.

43. Това ме отвежда до въпросите, отправени от националната юрисдикция.

2. Поставените на Съда въпроси

44. Запитващата юрисдикция задава три въпроса. С първия си въпрос тя по същество иска да установи дали доставката на въпросните ваучери се извършва за целите на икономическата дейност на жалбоподателя, или за лични нужди по смисъла на член 26, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС. След това с втория и третия въпрос се търсят допълнителни уточнения към отговора, който Съдът ще даде на първия въпрос. Те предполагат да се установи дали за отговора на първия въпрос е от значение това, че с предоставянето на разглежданите ваучери се преследва цел, която има отношение към икономическата дейност (втори въпрос), и дали може да се отдаде някакво значение на обстоятелството, че ваучерите са предназначени за нуждите на членовете на персонала и могат да бъдат използвани за техни лични цели (трети въпрос).

45. Ще разгледам и трите въпроса заедно.

46. Както обясних, отправната постановка в член 26, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС е, че услугите, които данъчнозадълженото лице предлага безплатно на служителите си, трябва да се третират като услуги за техни лични нужди, а поради това в самото начало следва да се заключи, че услугата, която жалбоподателят извършва, когато предоставя на служителите си ваучери за покупка, валидни в определени магазини за търговия на дребно, попада в приложното поле на тази разпоредба. В отговор на втория въпрос на запитващата юрисдикция следва да се посочи, че за този извод няма никакво значение субективното разбиране (или намерение) на данъчнозадълженото лице, че предоставя тези ваучери за целите на икономическата си дейност.

47. Ако обаче може да се установи, че въпросните услуги са „необходими“ за икономическата дейност на жалбоподателя, това би означавало, че те се предоставят за целите на икономическата му дейност, въпреки че се предлагат безплатно. Следователно на третия въпрос на запитващата юрисдикция трябва да се отговори, че е необходимо разглежданите услуги да са свързани с икономическата дейност на данъчнозадълженото лице и последното като доставчик на тези безплатни услуги да има контрол върху тяхното използване, за да се гарантира трайна връзка със или развитие на икономическата му дейност.

48. В акта за преюдициално запитване се посочва, че програмата Above & Beyond е предназначена да насърчи и възнагради работата и поведението на служителите чрез ваучери за покупка. Тези ваучери могат да се използват при редица участващи търговци на дребно. В съдебното заседание жалбоподателят обяснява, че не знае какво ще правят служителите с ваучерите си. От преписката по делото също така личи, че няма ограничение за използването на ваучерите извън това да се избере участващ търговец на

²⁷ Вж. по аналогия решение от 19 декември 2018 г., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, т. 34 и цитираната съдебна практика). За обяснение на съображенията, на които се основава това изключение за съпътстващите услуги, вж. също решение от 18 януари 2018 г., Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, т. 30).

дребно от уебсайта на Globoforce. С други думи, както потвърждава и жалбоподателят в съдебното заседание, служителят може да използва въпросните ваучери изцяло по свое усмотрение и за свои лични нужди. Контролът върху наградната система обхваща единствено въпроса дали служителят да получи награда за допълнителните си усилия на работното място и ако получи — от кое равнище да е тя.

49. Ако тези обстоятелства се потвърдят, това ще означава, че няма данни нито за достатъчна връзка с икономическата дейност на жалбоподателя, нито за наличие на контрол върху използването на ваучерите. С други думи, ако се следва критерият, възприет от Съда в решения Fillibeck²⁸ и Danfoss и AstraZeneca²⁹, прехвърлянето на въпросните ваучери няма да се счита за „необходимо“ от гледна точка на изискванията на икономическата дейност на жалбоподателя. С други думи, разглежданата сделка би попаднала в обхвата на принципното правило по член 26, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС като възмездна доставка на услуги.

Б. Ваучери и облагаеми сделки

50. Ако настоящият случай се отнасяше до подаряването на микровълнови печки³⁰ или други прости стоки или услуги, можех да спра дотук със заключението си. Сложността на ваучерите обаче дава повод за размисъл над направения по-горе извод.

51. Всъщност, ако разглежданата сделка действително попада в обхвата на член 26, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, жалбоподателят ще трябва да понесе тежестта на ДДС върху стойността на тези ваучери, както ако беше крайният им потребител. Когато обаче впоследствие разменят тези ваучери за стоки или услуги на участващите търговци на дребно, служителите на свой ред ще понесат тежестта на ДДС върху *същата* стойност. С други думи, двукратно ще бъде начислен ДДС върху стойността на едни и същи ваучери³¹.

52. Нека сравним това с хипотетичния случай, при който данъчнозадължено лице подарява микровълнови печки на своите служители. В този случай няма да има двойно данъчно облагане. ДДС ще трябва да се начисли само върху сделката за предоставяне на подаръка.

53. Очевидно е, че резултат, водещ до двойно данъчно облагане, е несъвместим с принципа на данъчна неутралност³² (а бих добавила, и с основните принципи на справедливостта).

54. Не съм убедена обаче, че този резултат е автоматичният страничен ефект от прилагането на установената с Директивата за ДДС система към някои видове ваучери.

²⁸ Решение от 16 октомври 1997 г. (C-258/95, EU:C:1997:491).

²⁹ Решение от 11 декември 2008 г. (C-371/07, EU:C:2008:711).

³⁰ В съдебното заседание Комисията спомена безвъзмездното предоставяне на микровълнови печки, за да опрости дискусията относно прилагането на член 26, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС и по този начин да припомни общото задължение на данъчнозадълженото лице да начислява данък за всички извършвани сделки, представляващи подаръци.

³¹ Разбира се, това е вярно само ако ДДС върху ваучера не е бил включен в цената му и вече начислен в момента на издаването му. Това обаче е възможно само ако точният размер на ДДС е известен още в този момент.

³² Вж. по аналогия решение от 30 септември 2021 г., Icade Promotion (C-299/20, EU:C:2021:783, т. 31 и цитираната съдебна практика). По-общо за връзката между принципа на данъчна неутралност и двойното данъчно облагане вж. също решение от 27 септември 2012 г., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, т. 28 и цитираната съдебна практика).

55. Както личи от становищата на страните и от обсъжданията в съдебното заседание, явният стремеж за облагане на всички сделки с ваучери се дължи на погрешно тълкуване на решение *Astra Zeneca UK*³³. Всъщност според това тълкуване, като квалифицирал прехвърлянето на ваучери като „доставка на услуги“, отделна от произтичащото от ваучера право, именно Съдът определил това прехвърляне като самостоятелна облагаема сделка.

56. Не съм съгласна.

57. В случая, до който се отнася решение *Astra Zeneca UK*³⁴, работодателят предлага на персонала си ваучери за покупка, а в замяна на това те се отказват от част от паричното си възнаграждение³⁵. Именно в този контекст Съдът постановява, че за целите на ДДС прехвърлянето на тези ваучери представлява „доставка на услуги“ по смисъла на член 24, параграф 1 от Директивата за ДДС³⁶. Този извод е напълно обоснован: член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС определя доставката на стоки като „прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещь като собственик“, докато член 24, параграф 1 от Директивата за ДДС съдържа крайно определение, съгласно което всички доставки, които не са „доставки на стоки“, непременно са „доставки на услуги“.

58. Би било обаче прибрзано само по това съображение да се заключи, че прехвърлянето на ваучери автоматично се превръща в самостоятелно данъчно събитие. Освен че не е съобразен с условията, залегнали в член 62 от Директивата за ДДС, този извод не би съответствал на действителното икономическо и търговско положение, тъй като смесва две напълно различни сделки, а именно прехвърлянето на ваучера, от една страна, и прехвърлянето на правото, което произтича от него, от друга³⁷.

59. Всъщност, тъй като на облагане с ДДС подлежи *доставката* на стоки или услуги, а не плащанията, извършени като насрещна престация за такива доставки³⁸, не всяка възмездна сделка, особено когато се отнася до (бъдещи или неопределяеми) права, води до възникване на данъчно събитие³⁹. Казано по-просто, когато не е налице завършена доставка на тези стоки или услуги, не може да възникне данъчно събитие⁴⁰.

60. Ето защо според мен трябва да се прави разлика между, от една страна, прехвърлянето на „същинско“ право и от друга страна, прехвърлянето на „право на бъдеща доставка“ на стоки и услуги.

61. Първият вид доставка подлежи на облагане с ДДС поради факта, че за купувача тя действително представлява завършена доставка, която позволява той да се счита за потребител на услуга⁴¹. Данъчното събитие настъпва в момента, в който е прехвърлено

³³ Решение от 29 юли 2010 г. (C-40/09, EU:C:2010:450).

³⁴ Пак там.

³⁵ Пак там, точка 24.

³⁶ Пак там, точка 26.

³⁷ Вж. например решения от 24 октомври 1996 г., *Argos Distributors* (C-288/94, EU:C:1996:398, т. 15), от 3 май 2012 г., *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, т. 32) и от 5 юли 2018 г., *Marcandi* (C-544/16, EU:C:2018:540, т. 32).

³⁸ Решение от 21 февруари 2006 г., *BUPA Hospitals и Goldsborough Developments* (C-419/02, EU:C:2006:122, т. 50 и цитираната съдебна практика).

³⁹ Пак там, точка 50, и решение от 16 декември 2010 г., *Macdonald Resorts* (C-270/09, EU:C:2010:780, т. 31 и 32).

⁴⁰ По аналогия вж. решения от 16 декември 2010 г., *Macdonald Resorts* (C-270/09, EU:C:2010:780, т. 24 и 32), от 21 февруари 2006 г., *BUPA Hospitals и Goldsborough Developments* (C-419/02, EU:C:2006:122, т. 44—51) и от 5 юли 2018 г., *Marcandi* (C-544/16, EU:C:2018:540, т. 54).

⁴¹ Решение от 29 февруари 1996 г., *Mohr* (C-215/94, EU:C:1996:72, т. 22). В този смисъл вж. също решение от 5 юли 2018 г., *Marcandi* (C-544/16, EU:C:2018:540, т. 45).

„същинското“ право и ДДС е изцяло определяем⁴². Всъщност на получателя се предоставя правото да използва получения ваучер по същия начин, по който на това лице би било прехвърлено правото да използва право на интелектуална собственост или абонамент за фитнес зала.

62. Вторият вид случай, т.е. „правото на бъдеща доставка“ на стоки или услуги, се отнася до съвсем различна данъчна хипотеза. Да разгледаме например предплатените ваучери, даващи достъп до спа център, или някои видове градски карти. Тези видове доставки могат да бъдат обложени с ДДС само ако всички релевантни елементи на доставката са вече известни към момента на извършване на конкретната сделка⁴³. Това е така, защото само при тези обстоятелства е налице заявена воля от страните по сделката всички финансови последици от тяхната доставка да възникнат предварително⁴⁴. Ако обаче все още не са точно определяеми, тези бъдещи доставки не могат да бъдат обложени с ДДС в момента, в който се прехвърля само правото на доставка (защото очевидно още не може да се определи ставката на ДДС)⁴⁵. В тези случаи данъчното събитие просто се премества „едно равнище надолу“ по веригата на сделките и настъпва в момента, в който се прехвърли правото на посочената доставка, или когато всички релевантни елементи на тази бъдеща доставка станат известни и се изяснят финансовите последици от доставката⁴⁶.

63. Това разграничение има следното отражение при използването на ваучери.

64. Прехвърлянето на ваучер, което действа като предоставяне на „същинско“ право на доставка на стоки или услуги, формира завършена доставка и съответно отделно данъчно събитие, поради факта че е налице прехвърляне на благо, което превръща получателя на това право в (потенциално непосредствен) потребител. По подобен начин прехвърлянето на ваучер, което действа като предоставяне на достатъчно определено или определяемо „право на бъдеща доставка“ на стоки или услуги, също формира завършена доставка и съответно самостоятелно данъчно събитие (например закупуването на самолетен билет). В тази хипотеза обаче правото на бъдеща доставка става облагаемо само поради факта че всички елементи на тази бъдеща доставка са известни към момента на прехвърлянето на това право (което го прави по същество тъждествено на прехвърляне на „същинско“ право)⁴⁷. И в двете хипотези ДДС става изискуем за разглежданата сделка (и всъщност за всяка сделка, включваща прехвърлянето на този ваучер).

65. За разлика от това прехвърлянето на ваучер, което се отнася до „право на бъдеща доставка“ на стоки и услуги и не отговаря на критериите за завършена облагаема сделка (т.е. за което не са известни всички релевантни елементи), *не може* да представлява отделно данъчно събитие в момента на прехвърлянето. В такъв случай в този момент не възниква задължение за плащане на ДДС. Всъщност, както обясних в точка 64 от настоящото заключение, данъчното събитие за ДДС настъпва само когато са изпълнени критериите за пълното определяне на съответното право. Обикновено това е моментът, в който потребителят разменя ваучера за желаната стока или услуга.

⁴² Решение от 16 декември 2010 г., Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, т. 32).

⁴³ Решения от 21 февруари 2006 г., BUPA Hospitals и Goldsbrough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, т. 48), от 3 май 2012 г., Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, т. 26), от 19 декември 2012 г., Орфей България (C-549/11, EU:C:2012:832, т. 29) и от 23 декември 2015 г., Air France-KLM и Hopl-Brit Air (C-250/14 и C-289/14, EU:C:2015:841, т. 39).

⁴⁴ Решение от 21 февруари 2006 г., BUPA Hospitals и Goldsbrough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, т. 47).

⁴⁵ Пак там, точка 50.

⁴⁶ Вж. в този смисъл решение от 16 декември 2010 г., Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, т. 32), като по този начин се гарантира, че „все някой“ ще плати данъка, каквито съмнения изрази Комисията в съдебното заседание.

⁴⁷ Вж. по-специално решение от 19 декември 2012 г., Орфей България (C-549/11, EU:C:2012:832, т. 40).

66. Изводът ми намира опора в правилата, определени в Директива 2016/1065⁴⁸. В тази директива се признава, че в действащата уредба няма достатъчно ясни и изчерпателни правила за третирането на ваучерите за целите на ДДС и поради това следва да се установят отделни правила по отношение на третирането им за целите на ДДС с оглед на тяхното опростяване и хармонизиране⁴⁹. Въпреки че не се прилага *ratione temporis* към фактите по настоящото дело⁵⁰, тази директива предоставя общи насоки за това как да се осигури съответствие на третирането на ваучерите за целите на ДДС с общите принципи на Директивата за ДДС⁵¹.

67. С Директива 2016/1065 прехвърлянето на „същински“ ваучери и на ваучери, даващи определяемо „право на бъдеща доставка“, се обединява в една категория, наречена „ваучер за конкретна цел“⁵². За разлика от това ваучерът с неопределяемо „право на бъдеща доставка“ се категоризира като „ваучер за множество различни плащания“⁵³. За първия вид ваучери в член 30б от посочената директива се изяснява, че *всяко прехвърляне* на такъв вид ваучер трябва да се счита за отделна доставка на стоките или услугите, за които се отнася ваучерът, и следователно за отделно данъчно събитие⁵⁴. За втория вид ваучери ДДС се начислява само в момента на действителното предаване на стоките или на действителното предоставяне на услугите. Не се начислява ДДС при нито една от предходните сделки, включително прехвърлянето от данъчнозадълженото лице на получателя⁵⁵.

68. Поради тези причини се съмнявам, че прехвърлянето на разглежданите в настоящото дело ваучери *действително* представлява самостоятелно данъчно събитие по смисъла на член 62 от Директивата за ДДС.

69. Естествено, само запитващата юрисдикция разполага с достатъчно фактически данни, за да може категорично да определи как изобщо са издадени ваучерите (т.е. със или без ДДС), какъв вид право се прехвърля с тях и кога е платен ДДС (ако изобщо е платен).

70. Ограничените данни в преписката по делото обаче като че ли сочат, че разглежданата сделка се отнася до конкретни предплатени ваучери с определена номинална стойност, които се използват при трети лица — търговци на дребно. Това би означавало, че в тези ваучери е включен ДДС (т.е. включен е в номиналната им стойност), в резултат на което крайният потребител понася тежестта на данъка, когато разменя ваучера при конкретен търговец на дребно (а последният пък начислява данъка по извършената доставка).

71. Освен това няма достатъчно данни за естеството на ваучерите, разглеждани по настоящото дело. Не е ясно дали тези ваучери могат да се използват само за ясно определени или определяеми артикули или за всякакви стоки или услуги, предлагани от участващите търговци на дребно. В съдебното заседание обаче жалбоподателят

⁴⁸ Директива (ЕС) 2016/1065 на Съвета от 27 юни 2016 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на данъчното третиране на ваучери (ОВ L 177, 2016 г., стр. 9, наричана по-нататък „Директива 2016/1065“).

⁴⁹ Пак там, съображения 1, 2 и 13.

⁵⁰ Пак там, член 2 и съображение 15.

⁵¹ Пак там, съображение 2. В този смисъл Директива 2016/1065 всъщност не създава нови правила за третирането на ваучерите за целите на ДДС, а просто формулира по-ясно действащата и допреди това правна уредба. В това отношение вж. *Terra*, В., *Kajus*, J. 13.2.2.1. The voucher Directive. — In: A Guide to the European VAT Directives 2019: Introduction to European VAT, IBFD, Amsterdam, 2021, и *Amand*, С. EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules. — Intertax, Vol. 45(2), 2017, р. 156.

⁵² Директива 2016/1065, член 30а, точка 2.

⁵³ Пак там, член 30а, параграф 3.

⁵⁴ Пак там, член 30б, параграф 1.

⁵⁵ Пак там, член 30б, параграф 2.

потвърждава, че към момента на прехвърлянето на ваучерите не са известни със сигурност видовете стоки или услуги, за които ще се използват те (нито съответно колко ДДС ще се дължи за тези стоки или услуги). Всъщност жалбоподателят обяснява, че съгласно въведените с Директива 2016/1065 изменения разглежданите ваучери биха били приравнени на „ваучери за множество различни плащания“. Ако запитващата юрисдикция потвърди това, действително ще се окаже, че съгласно съдебната практика, припомнена в точка 62 от настоящото заключение, предоставянето на тези ваучери от жалбоподателя в полза на неговия персонал представлява само прехвърляне на „право на бъдеща доставка“ на (все още неопределени) стоки или услуги.

72. В такъв случай за целите на ДДС разглежданата сделка ще остане незавършена към момента на прехвърлянето на ваучерите между жалбоподателя и неговите служители и съответно ще е само предварителна спрямо действителното (и по-късно) потребление на бъдещата доставка на въпросните стоки и/или услуги⁵⁶. Следователно прехвърлянето на ваучерите между жалбоподателя и неговите служители няма да представлява данъчно събитие по смисъла на член 62 от Директивата за ДДС⁵⁷.

73. По този начин само веднъж ще се начислява ДДС за двете сделки, характерни за използването на такива ваучери⁵⁸, ще бъде спазен принципът на данъчна неутралност и ще бъде отчетено действителното икономическо положение във връзка със сделката. Няма ли такова заключение да е за предпочитане пред това, което видимо предлагат ответникът и Комисията?

V. Заключение

74. В заключение предлагам на Съда да отговори на въпросите, поставени от First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен съд, данъчно отделение, Обединено кралство), както следва:

„Освен ако всички релевантни данни относно правото на доставка на стоки или услуги са вече известни към момента на прехвърлянето на ваучера от данъчнозадълженото лице на неговия персонал, това прехвърляне не представлява облагаема сделка по смисъла на член 62 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност.

Запитващата юрисдикция следва да провери дали разглежданата в главното производство сделка отговаря на тези изисквания“.

При условията на евентуалност предлагам на Съда да отговори на поставените му въпроси, както следва:

„Когато данъчнозадълженото лице безвъзмездно предоставя ваучери на свои служители в рамките на система за отличаване на служителите като разглежданата по настоящото дело, без да изисква каквато и да било връзка с икономическата му дейност или да упражнява

⁵⁶ По аналогия вж. решение от 16 декември 2010 г., Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, т. 25—30).

⁵⁷ Както обясних в точка 70 от настоящото заключение, данъчното събитие ще възникне едва по-късно, когато служителят поиска да размени ваучера при участващ търговец на дребно.

⁵⁸ Въпреки че, разбира се, жалбоподателят е трябвало да плати ДДС при вноса на ваучерите от страни извън Европейския съюз. Според акта на запитващата юрисдикция той е направил това по механизма за обратно начисляване. Вж. по-подробно точка 13 от настоящото заключение.

какъвто и да било контрол върху използването на тези ваучери, това представлява доставка „за лични нужди на [данъчнозадълженото лице] [или за нуждите на неговия персонал] или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето“, по смисъла на член 26, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112.

За този извод е без значение обстоятелството, че с предоставянето на ваучерите данъчнозадълженото лице преследва цел, която има отношение към икономическата му дейност“.